

61996J0043

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 18. juni 1998. - Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber mod Den Franske Republik. - Merværdiafgift - Rådets sjette direktiv 77/388/EØF - Artikel 17, stk. 2 og 6 - Fradragsret - Undtagelser i henhold til nationale regler vedtaget forud for sjette direktiv. - Sag C-43/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-03903

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fradrag for indgående afgift - udgifter af streng erhvervsmaessig karakter - undtagelser i henhold til nationale regler vedtaget forud for sjette direktiv - fradragsret ikke indroemmet for merværdiafgiften paa transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed - lovligt

[Raadets direktiv 77/388, art. 17, stk. 2, litra a), og art. 17, stk. 6]

Sammendrag

Nationale bestemmelser om merværdiafgift, som var gældende paa tidspunktet for ikrafttraedelsen af sjette direktiv 77/388/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, og hvorefter afgiften paa transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages, er ikke i strid med direktivets artikel 17, stk. 2, idet medlemsstaterne efter artikel 17, stk. 6, andet afsnit, kan opretholde alle de undtagelser fra fradragsretten, som paa tidspunktet for direktivets ikrafttraeden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning, indtil regler, der skal vedtages af Raadet, traeder i kraft.

Det fremgaar klart af ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, at Raadet fastsaetter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i merværdiafgiften, men de regler, Raadet skal fastsaette, er ikke paa forhaand begraenset til kun at kunne omfatte udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter. Udtrykket »alle de undtagelser«, der anvendes i direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, omfatter derfor ogsaa udgifter, som har en streng erhvervsmaessig karakter.

Parter

I sag C-43/96,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og E. Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos C. Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagnercentret, Kirchberg,

sagsoeager,

mod

Den Franske Republik ved kontorchef C. de Salins, bistaaet af ekspeditionssekretær G. Mignot, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg paa Frankrigs Ambassade, 8 B, boulevard Joseph II,

sagsoegt,

stoettet af

Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland ved s. Ridley, Treasury Solicitor's Department, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg paa Det Forenede Kongeriges Ambassade, 14, boulevard Roosevelt,

intervenient,

angaaende en paastand om, at det fastslaas, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler den i henhold til Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, idet Den Franske Republik har opretholdt lovbestemmelser, hvorefter moms paa transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages,

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, R. Schintgen, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne G.F. Mancini, P.J.G. Kapteyn, J.L. Murray og G. Hirsch (refererende dommer),

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louberman-Hubeau,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlaeg i retsmoedet den 25. september 1997,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 13. november 1997,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved staevning indleveret til Domstolens Justitskontor den 14. februar 1996 har Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber i medfoer af EF-traktatens artikel 169 anlagt sag med paastand om, at det fastslaas, at Den Franske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der paahviler den i henhold til Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, idet Den Franske Republik har opretholdt lovbestemmelser, hvorefter mervaerdiafgift (herefter »moms«) paa transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages.

2 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 17, stk. 2:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der paahviler ham, at fradrage foelgende beloeb:

a) den mervaerdiafgift, som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udfoert for ham af en anden afgiftspligtig person

...«

3 Artikel 17, stk. 6, indeholder foelgende bestemmelse:

»Senest inden udloebet af en periode paa fire aar fra datoen for dette direktivs ikrafttraeden fastsaetter Raadet med enstemmighed paa forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i mervaerdiagiften. Under alle omstaendigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter, som for eksempel udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repraesentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler traeder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som paa tidspunktet for dette direktivs ikrafttraeden var gaeldende i henhold til deres nationale lovgivning.«

4 Den 25. januar 1983 fremsatte Kommissionen for Raadet forslag til tolvte direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: udgifter, der ikke giver ret til fradrag i mervaerdiagiften (EFT C 37, s. 8), som blev aendret ved et nyt forslag, som Kommissionen fremsatte for Raadet den 20. februar 1984 (EFT C 56, s. 7). Forslaget blev ikke vedtaget af Raadet.

Relevante nationale retsregler

5 Den omtvistede franske bestemmelse er artikel 237 i bilag II til code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«), der traadte i kraft den 27. juli 1967, og hvori bestemmes:

»Der indroemmes ikke fradrag for motorkoeretoer og materiel af en hvilken som helst art, som er bestemt til transport af personer eller til blandet anvendelse, og som er anlaegsaktiver eller ikke er bestemt til videresalg som nye.«

6 I de franske afgiftsmyndigheders generelle vejledning (serie 3 C A, afdeling D, s. 1532 og 1533, ajourfoert pr. 1.5.1990) er det anfoert, at de i denne bestemmelse omhandlede koeretoer er cykler, motorcykler, motorkoeretoer til koersel paa vej, skibe, luftfartoeer og helikoptere. Derimod finder bestemmelsen ikke anvendelse paa erhvervsmotorkoeretoer som ladcykler, lastbiler, traktorer og andre »meget specielle koeretoer«. Helikoptere giver heller ikke ret til fradrag, selv om de anvendes til fotografering, reklame, uddannelse af piloter eller topografiske eller geodaetiske afbildninger.

Den administrative procedure

7 Ved skrivelse af 6. september 1991 meddelte Kommissionen Den Franske Republik, at den fandt, at artikel 237 i bilag II til CGI var uforenelig med sjette direktivs bestemmelser, navnlig artikel 17, stk. 2, idet der ikke blev indroemmet fradragsret for koeretoer, der anvendes til koereundervisning.

8 Ved skrivelse af 6. december 1991 meddelte den franske regering Kommissionen, at den omhandlede bestemmelse var aendret med virkning fra den 1. januar 1993, saaledes at der indroemmes fradragsret for koeretoer og materiel, der udelukkende anvendes til koereundervisning.

9 Ved skrivelse af 12. juli 1993 meddelte Kommissionen den franske regering, at det var i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, baade at opretholde betingelsen om, at et koeretoer udelukkende skal anvendes til koereskolevirksomhed, og fortsat ikke at indroemme fradragsret for afgiftspligtige, hvis virksomhed efter sin karakter indebaerer anvendelse af visse former for koeretoer og transportmidler.

10 Ved skrivelse af 4. oktober 1993 svarede den franske regering, at betingelsen om, at et koeretoer, der er bestemt til koereskolevirksomhed, udelukkende skal anvendes til dette formaal, var lempet ved en administrativ instruks af 4. februar 1993. Endvidere anfoerte regeringen, at det efter sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er tilladt ikke at lade fradragsretten gælde transportmidler, der er selve genstanden for virksomheden.

11 For saa vidt angaar koeretoer, som anvendes til koereskolevirksomhed, besluttede Kommissionen ikke at foretage sig yderligere. Derimod fandt Kommissionen, at spoergsmaalet om fradragsret for et transportmiddel, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, var af principiel karakter, og den 8. november 1994 fremsendte den derfor en begrundet udtalelse til Den Franske Republik og opfordrede denne til at traeffe de noedvendige foranstaltninger inden for en frist paa to maaneder.

12 Den franske regering anfoerte i sit svar af 9. januar 1995, at den i det hele var uenig i Kommissionens vurdering og uddybede de bemaerkninger, den havde fremsat i svaret paa aabningsskrivelsen.

Sagen for Domstolen

13 Til støtte for sine påstande har Kommissionen anført, at det er i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at der efter artikel 237 i bilag II til CGI ikke indrømmes fradragsret for moms på goder, der er selve redskabet eller genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed.

14 Ifølge Kommissionen fremgår det ganske vist udtrykkeligt af direktivets artikel 17, stk. 6, at medlemsstaterne kan opretholde bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret, og som på samme måde som artikel 237 i bilag II til CGI er vedtaget forud for sjette direktivs ikrafttræden.

15 Imidlertid angaar de undtagelser fra fradragsretten, som kan fastsættes i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 6, efter Kommissionens opfattelse kun udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter. De udgifter, der kan undtages fra fradragsretten, er saaledes kun saadanne udgifter, som en afgiftspligtig afholder til goder og tjenesteydelser, som ikke er absolut nødvendige for udoevelsen af hans virksomhed. Formålet med denne undtagelsesmulighed er at undgå, at en afgiftspligtig i sidste ende kan anvende ikke-afgiftsbelagte goder og tjenesteydelser til personligt forbrug.

16 Denne fortolkning kan ikke tiltrædes. Den svarer saaledes ikke til ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

17 Det bemærkes i denne forbindelse, at Raadet i henhold til artikel 17, stk. 6, første afsnit, første punktum, fastsætter de udgifter, der ikke giver ret til fradrag i momsen. I andet punktum anføres, at »under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter ... ikke adgang til fradrag«. Det fremgår bl.a. af andet punktum, at de regler, Raadet skal fastsætte, ikke på forhånd er begrænset til kun at kunne omfatte udgifter, der ikke er af streng erhvervsmaessig karakter.

18 Det er derfor klart, at udtrykket »alle de undtagelser«, der anvendes i artikel 17, stk. 6, andet afsnit, ogsaa omfatter udgifter, som har en streng erhvervsmaessig karakter. Efter denne bestemmelse kan medlemsstaterne saaledes opretholde nationale bestemmelser, hvorefter der ikke indrømmes fradragsret for moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed.

19 Som generaladvokaten har anført i punkt 14, 15 og 16 i forslaget til afgørelse, støttes denne fortolkningen af forarbejderne til sjette direktivs artikel 17, stk. 6. I bemærkningerne til forslaget til sjette direktiv (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, Supplement 11/73, s. 1) anførte Kommissionen, at visse udgifter, der ganske vist afholdes som led i virksomhedens normale drift, er vanskelige at opdele i en erhvervsmaessig del og en privat del. Endvidere fremgår det af en sammenligning af den af Kommissionen foreslåede ordlyd af artikel 17, stk. 6, og den ordlyd, Raadet vedtog, at medlemsstaterne ved vedtagelsen af sjette direktiv ikke kunne blive enige om, hvilken ordning der særligt skulle gælde for udgifterne til personbefordring.

20 Den Franske Republik findes herefter ikke at have tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til sjette direktiv, navnlig bestemmelserne i artikel 17, stk. 2, ved at opretholde lovbestemmelser, hvorefter moms på transportmidler, der er selve genstanden for den afgiftspligtiges virksomhed, ikke kan fradrages. Den Franske Republiks frifindelsespaastand tages derfor til følge.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

21 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, paalaegges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt paastand herom. Kommissionen har tabt sagen og doemmes derfor til at betale sagens omkostninger. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 4, bærer medlemsstater og institutioner, der er indtraadt i en sag, deres egne omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

22 Den Franske Republik frifindes.

23 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler sagens omkostninger.

24 Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland bærer sine egne omkostninger.